

КЛАСИФІКАЦІЯ СТАНДАРТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ В УКРАЇНІ

О.В. Сметанко

Кримського економічного інституту ДВНЗ
“Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”

У статті наводиться класифікація стандартів внутрішнього аудиту і порядок їх затвердження. Досліджено вплив МСА на процес розробки аудиторських стандартів та їх використання в процесі проведення внутрішнього аудиту. Дані критичні зауваження, пов'язані з визначенням складу і структури стандартів внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішні стандарти аудиту, міжнародні стандарти аудиту, аудит.

В статье дается классификация стандартов внутреннего аудита и порядок их утверждения. Рассмотрено влияние МСА на процесс разработки аудиторских стандартов и их использования в процессе проведения внутреннего аудита. Даны критические замечания, связанные с определением состава и структуры стандартов внутреннего аудита на предприятиях Украины.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренние стандарты аудита, международные стандарты аудита, аудит.

The classification of internal audit standards and the order of their endorsement are given in the work. The impact of international audit standards on the process of audit development and their application in internal auditing are studied. Some critical remarks on constituents and the structure of internal audit standards at the enterprises of Ukraine are made.

Key words: internal audit, internal standards of audit, international standards of audit, audit.

Постановка проблеми. У системі управління акціонерним товариством внутрішній аудит займає центральне місце та спрямований на забезпечення ефективності його управління за умов надання наглядовій раді та акціонерам своєчасної, достовірної, придатної для використання інформації. Дане забезпечення досягається за допомогою незалежного систематизованого і послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління і комплексного охопту основних функціональних напрямів (елементів) діяльності суб'єкта господарювання. У свою чергу економічна ефективність визначається наявністю розробленої технології перевірки в основі, якої повинні лежати професійно розроблені стандарти внутрішнього аудиту, які регламентують роботу СВА.

Формування високого рівня методології аудиторських перевірок можливо лише за умов відповідної глибини розробленості стандартів аудиту, які виступають основою методики проведення аудиторських перевірок. Недостатня розробленість питань пов'язаних з розробкою стандартів внутрішнього аудиту зумовили актуальність виділеної проблеми.

Аналіз останніх досліджень. Аналіз нормативно-правової бази України в частині стандартизації внутрішнього аудиту (розробки внутрішніх стандартів аудиту) показав не розробленість даних питань. Недостатнє нормативно-законодавче визначення питань, пов'язаних з технологією проведення внутрішнього аудиту і його стандартизацією, вимагає вивчення зарубіжного і вітчизняного досвіду з метою подальшого урегулювання даного питання в науковій літературі і законодавчих актах України.

Питання, пов'язані із стандартизацією і застосуванням міжнародних стандартів аудиту розглядалися багатьма зарубіжними і українськими економістами, серед яких слід

виділити Гордієнко Н.І. [1], Жарилгасова Б.Т. [2, с. 19], Коваль І.Г. [3], Налетова І. А. [4], Немченко В.В. [5, с. 64–65], Шеремет А.Д. [6], Юдіна Г.А. [7].

Дані економісти в своїх роботах піднімали питання, пов'язані із стандартизацією як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Слід зазначити, що більшість з приведених авторів зачіпали питання застосування міжнародних стандартів аудиту або ж внутрішньофірмових стандартів аудиторських фірм. Внаслідок чого, питання, пов'язані з розробкою і застосуванням внутрішніх стандартів аудиту в практичній діяльності АТ України практично не розглядалися.

Постановка завдання. *Метою статті* є розкриття питань пов'язаних з класифікацією стандартів внутрішнього аудиту, порядком їх затвердження та визначенням ступеня їх впливу на процес проведення перевірки.

Для вирішення поставленої мети виділені наступні **завдання**: провести класифікацію стандартів аудиту; визначити вплив міжнародних стандартів на формування внутрішньофірмових стандартів аудиту; розглянути порядок розробки і затвердження внутрішніх стандартів аудиту; розкрити вплив внутрішніх стандартів аудиту на організацію і методику роботи СВА.

Виклад основного матеріалу. В основі створення служби внутрішнього аудиту повинна лежати комплексна і чітко розроблена методика внутрішнього аудиту. Ключову роль в організації та методикі аудиту займають стандарти внутрішнього аудиту (внутрішньофірмові стандарти). Це зумовлено тим, що проведення внутрішніх аудиторських перевірок можливе лише за умови наявності стандартів, правил, норм і положень, регламентуючих організацію і методику аудиту.

На території України основними документами, які регламентують діяльність, як незалежних аудиторських фірм (аудиторів) так і діяльність внутрішніх аудиторів є міжнародні і внутрішньофірмові стандарти (положення) (рисунок).



*Основні напрями класифікації аудиторських стандартів
[1, с. 33–39; 3, с. 7; 4, с. 19; 6, с. 88–92]*

З рисунка видно, що всі стандарти аудиту, включаючи і внутрішні стандарти можна класифікувати по трьом напрямом: по нормативно-правовому статусу; по відношенню до процесу проведення аудиту; по відношенню до методики проведення аудиту. У основі даної класифікації лежать міжнародні стандарти аудиту, які на території України виступають певним базисом для розробки стандартів внутрішнього аудиту (внутрішньофірмових стандартів) і методики аудиту.

Гордієнко Н.І. відзначає, що: “Мета стандартів – бути детальними й повними, щоб їх тлумачення було однаковим у різних країнах, регіонах, фірмах” [1, с. 33]. З наведеного визначення видно, що стандарти аудиту мають бути уніфіковані і спрямовані на стандартизацію питань пов'язаних з організацією та методикою аудиту. Відмова в Україні від національних стандартів аудиту привела до припинення розробки і впровадження в практичну діяльність

загальних і внутрішніх аудиторських стандартів адаптованих під специфіку діяльності українських організацій. Тому в даний час виникають об'єктивні передумови для адаптації міжнародних стандартів під специфіку українського законодавства.

У міжнародній практиці під внутрішньофірмовими стандартами аудиторської організації вважають документи, які деталізують або регламентують єдині вимоги що до здійснення і оформлення аудиту, які прийняті і затверджені аудиторською організацією з метою забезпечення ефективності практичної роботи і її адекватності вимогам правил (стандартів) аудиторської діяльності. [7, с. 91]

В Україні існує об'єктивна необхідність розробки стандартів внутрішнього аудиту. Це обумовлено рядом передумов, серед яких слід виділити наступні:

1) служба (відділ) внутрішнього аудиту повинна мати розроблені під специфіку діяльності підприємства стандарти, які дозволять виробити єдиний підхід до організації і методики перевірки;

2) внутрішні стандарти аудиту виступають методологічною базою внутрішнього аудиту і свідчать про високий професійний рівень роботи СВА;

3) внутрішні стандарти аудиту повинні містити конкретні рекомендації пов'язані з організацією і методикою аудиту, що у свою чергу дозволять підвищити якість внутрішнього аудиту;

4) внутрішньофірмові стандарти мають бути спрямовані як на регламентацію дій роботи внутрішнього аудиту, так і на врегулювання питань пов'язаних із взаємодією внутрішніх аудиторів з різними структурними підрозділами підприємства.;

Використання внутрішніх стандартів аудиту дозволяє в процесі роботи СВА і проведення аудиторських перевірок: регламентувати організацію і методику роботи; підвищити ефективність роботи внутрішніх аудиторів за рахунок раціоналізації і оптимізації технології аудиту за допомогою розроблених методик, документів і правил проведення перевірок; забезпечити додатковий контроль за роботою внутрішніх аудиторів; знизити аудиторський ризик; підвищити якість внутрішнього аудиту і т. д.

З метою дотримання загального підходу до організації і методики внутрішнього аудиту, систематизацію стандартів рекомендується проводити за наступними напрямками:

1. Стандарти, що містять загальні положення з аудиту. Дані стандарти направлені на нормативне регулювання питань пов'язаних з функціонуванням СВА, розмежуванням повноважень в процесі аудиту і т.д. До загальних стандартів можна віднести: стандарти, які містять методологію розробки, твердження і структуру стандартів внутрішнього аудиту; стандарти направлені на визначення професійного рівня внутрішніх аудиторів, зокрема вимоги стосовно професійної підготовки аудиторів, базової освіти, підвищення кваліфікації і т.д; стандарти, які регламентують роботу внутрішніх аудиторів в ході перевірки; стандарти, які регламентують контроль за діяльністю внутрішніх аудиторів і їх відповідальність;

2. Робочі стандарти внутрішнього аудиту, які регламентують порядок його проведення: стандарти, які регламентують стратегію і порядок планування внутрішнього аудиту; стандарти, які регламентують порядок розрахунку рівня істотності; стандарти, які регламентують порядок визначення аудиторської вибірки; стандарти, які регламентують порядок отримання аудиторських доказів; стандарти, які регламентують порядок дій аудитора при виявленні викривлень в бухгалтерської звітності; стандарти, які регламентують порядок здійснення аналітичних процедур; стандарти, які регламентують порядок використання роботи третіх осіб і т. д.

Робочі стандарти внутрішнього аудиту направлені на підвищення ефективності внутрішніх аудиторських перевірок. Ефективність перевірок досягається за рахунок комплексного підходу до розробки робочої документації внутрішнього аудиту, спрямованого на вирішення специфічних завдань характерних для об'єкту який перевіряється;

3. Внутрішньофірмові стандарти, які регламентують порядок формування аудиторських висновків містять наступні стандарти: стандарти, які описують методику і порядок складання аудиторських висновків; стандарти, які регламентують підготовку письмової інформації аудитора наглядовій раді (керівництву) організації; стандарти, які регламентують порядок підготовки спеціалізованих звітів пов'язаних із специфікою діяльності суб'єкта господарювання;

4. Спеціалізовані внутрішньофірмові стандарти направлені на розкриття специфічних аспектів проведення аудиту в організації і її структурних підрозділах.

Розробка і затвердження внутрішніх стандартів аудиту повинно проводитися у наступній послідовності:

- 1) затвердження “Положення про службу внутрішнього аудиту” відповідно до українських правових норм і міжнародних стандартів (правилами) аудиту;
- 2) затвердження “Положення про робочу політику служби внутрішнього аудиту”;
- 3) розробка посадових інструкцій співробітників служби внутрішнього аудиту;
- 4) впровадження в практику проведення внутрішніх аудиторських перевірок, стандартів внутрішнього аудиту і робочу документацію аудитора;
- 5) забезпечити організацію семінарів, практикумів з питань стандартизації внутрішнього аудиту для персоналу;
- 6) регулярно здійснювати оновлення і перегляд стандартів внутрішнього аудиту.

Дотримання запропонованої послідовності розробки і затвердження внутрішніх стандартів аудиту дозволить здійснювати регулювання аудиторської діяльності відповідно до основних принципів аудиту і загально визнаних етичних норм.

Висновки. Проведене дослідження дає можливість зробити наступні висновки:

1. Стандарти внутрішнього аудиту формулюють єдині базові вимоги що до організації і методики внутрішнього аудиту;
2. В Україні МСА є основною методологічною базою яка регламентує порядок формування внутрішніх стандартів аудиту;
3. Стандарти внутрішнього аудиту визначають загальний підхід що до проведення аудиту, незалежно від умов в яких він проводиться;
4. Внутрішньофірмові робочі стандарти аудиту виступають тактичним інструментом, спрямованим на формування робочої аудиторської бази (документації), та мають безпосередній вплив на якість проведення внутрішнього аудиту;
5. Загальні, специфічні стандарти і стандарти звітності визначають стратегію і окремі напрями роботи служби внутрішнього аудиту;
6. Склад і структура стандартів внутрішнього аудиту на підприємствах України залежить від: вимог міжнародних стандартів; виду діяльності і форми власності суб'єкта господарювання; організації і методики бухгалтерського обліку; наявності структурних підрозділів і т. д.

Література

1. Гордієнко Н.І., Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. (452 с.) Укр. мова. – ((для студентів економічних спеціальностей). У 2 ч. Ч. 1).
2. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобон. – 3-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 400 с.
3. Коваль И.Г. Аудит: Учебно-методическое пособие / И.Г. Коваль. – М. Изд-во МФЮА, 2004. – 110 с.
4. Налетова И.А. Аудит / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М., 2005. – 176 с. – (Профессиональное образование).
5. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник / В.В. Немченко, В.В. Хомутенко, А.В. Хомутенко; під ред. В.В. Немченко. – К.: Центр учб. літ., 2008. – 240 с.
6. Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).
7. Юдина Г.А. Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита: учеб. пособ. / Г.А. Юдина, М.Н. Черных; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 2005. – 112 с.